

MAGALI VICHINOSKI

**ESTUDO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA NOS
ESTOQUES DE UMA EMPRESA DO SETOR MOVELEIRO**

Monografia apresentada ao
Departamento de Contabilidade do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas
da Universidade Federal do Paraná,
como requisito para obtenção do
Diploma de Especialista em
Contabilidade e Finanças 2003.

Orientador: Prof. Vicente Pacheco,
MSc

**CURITIBA
2004**

DEDICATÓRIA

À minha família pela paciência,
Compreensão e infinito apoio

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores do Curso de Contabilidade e Finanças, pelos conhecimentos que me foram passados; e, em especial, ao Prof. Vicente Pacheco, meu orientador, por todo apoio, atenção e dedicação dados na realização desta monografia.

*"Nenhum vento é bom se não sabemos o
porto de destino"*

Sêneca

RESUMO

Vichinoski, Magali. **Estudo dos procedimentos de auditoria interna nos estoques de uma empresa no setor moveleiro.** A Auditoria interna nos Estoques oferece um direcionamento exato nos controles de suas atividades, assegurando uma garantia da qualidade e processos. Para isso, os controles devem se efetivar de forma integrada entre todas as áreas da empresa.

A integração de todas as áreas da empresa acontece através da adoção de um sistema contábil capaz de operacionalizar as ações necessárias definidas no planejamento, fornecendo informações concisas para mediação do desempenho da empresa como um todo.

Em um sistema organizado de Garantia de Qualidade, a análise, fiscalização e acompanhamento do modo pelo qual o sistema está funcionando é de fundamental importância, não basta se organizar e implementar programas adequados da qualidade se não se estabelece, paralelamente, um mecanismo de controle, as "Auditorias". Assim, do lado da inspeção continuada, que detecta falhas e procura saná-las, é necessário estabelecer-se um sistema de ações contínuas e, como consequência, verificar o seu cumprimento.

Além disso, na mais saudável para a manutenção da disciplina do serviço do que a supervisão periódica do sistema, por aqueles que, em última análise, são os responsáveis pelo produto, pela organização e pelo sistema: a Alta Administração, permitindo assim um gerenciamento estratégico e uma visão mais clara da sua situação e do desempenho de seus processos e produtos.

Palavras-chave: sistema; controles; auditoria; qualidade; planejamento.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	05
1. JUSTIFICATIVA	07
1.2. OBJETIVOS	08
1.2.1. Objetivo Geral	08
1.2.2. Objetivos Específicos.....	08
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	09
2.1 Conceito e definição de contabilidade.....	09
2.2 Métodos de avaliação dos estoques	09
2.3 Avaliação de estoques - Princípios contábil geral.....	10
2.4 Conceito de auditoria	10
2.5 Objetivo da auditoria.....	11
2.6 Objetivo da auditoria interna.....	11
2.7 Princípios de controles internos consagrados em auditoria.....	12
2.8 Avaliação do sistema contábil e dos controles internos	14
2.9 Auditoria de estoques.....	15
2.10 Programa de auditoria	15
2.11 Procedimentos da Auditoria Interna	16
2.12 Papéis de Trabalho.....	17
2.13 Fraude e Erro	17
2.14 Planejamento da Auditoria Interna	17
2.15 Aplicação dos Procedimentos de Auditoria Interna	19
2.16 Documentação da Auditoria Interna.....	20
2.17 Amostragem Estatística.....	20
2.18 Processamento Eletrônico de Dados.....	20
2.19 Relatório do Auditor Interno	21
2.20 Execução dos Trabalhos.....	21
2.21 Relacionamento com Profissionais de Outras Áreas	21

2.22 Sigilo	22
2.23 Cooperação com o Auditor Independente.....	22
2.24 Sistema de inventários na área de estoques.....	22
2.25 Conteúdo e plano de contas.....	22
2.25.1 Conceito e classificação	22
2.25.2 Elenco sugerido de contas	23
2.26 Inventário.....	28
2.26.1 Natureza dos inventários	28
2.26.2 Constituição dos inventários.....	29
2.26.2.1 Sistemas de inventários	30
2.26.2.1.1 Métodos de inventariar	30
2.26.2.1.2 Sistema de inventário periódico.....	30
2.26.2.1.3 Sistema de inventário permanente	31
3. DESENVOLVIMENTO	35
3.1 O processamento e a evidência da avaliação dos controles.....	36
3.2 Questionários narrativos.....	38
3.3 Questionários sim/não.....	39
3.4 Fluxogramas	40
3.5 Planejamento e supervisão	41
3.6 Planejamento de Auditoria.....	42
3.7 Processo de Industrialização	43
3.8 Fluxograma de Produção.....	45
4. CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	47

INTRODUÇÃO

Este trabalho foi realizado no departamento de Contabilidade da empresa Móveis Pretty S/A Indústria e Comércio, podendo o mesmo vir a contribuir de forma essencial para aprimoramento dos controles dessa empresa. É neste momento que devemos expressar as informações recebidas e proporcionar condições de projetar-se consciente de si em cada decisão ou atitude. O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programa de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão. O programa de auditoria deve ser detalhado de forma a servir como guia e meio de controle do progresso dos trabalhos. O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

Deve ser ressaltada também a importância de uma adequada avaliação dos controles internos, pois são eles que determinam o nível de confiabilidade que o auditor pode ter em relação aos dados e informações pertinentes aos estoques.

Um adequado planejamento é essencial para execução dos trabalhos de auditoria, sendo um dos seus aspectos mais importantes é o estabelecimento de estratégia. A formalização do planejamento acontece através de modelos de programas de trabalho existentes.

Os papéis de trabalho se constituem no conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligadas pelo auditor. São a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. Pelo mesmo sistema de testes, o auditor deve verificar os cálculos, efetuados nas folhas de inventário, isto é, as multiplicações das quantidades pelos preços unitários, pois são muito comuns os erros desse tipo, bastando o simples acréscimo de uma casa decimal para distorcer o valor que está sendo calculado.

Quanto às somas das folhas de inventário, estas não devem ser feitas por testes, mas repetidas integralmente.

Como vimos, é importante que o auditor acompanhe a realização do inventário assegurando-se de que tudo esteja sendo computado de forma correta. Embora não se possa exigir do auditor que tenha conhecimentos específicos da natureza e qualidade do material que está sendo inventariado, ele deve dominar as técnicas do seu trabalho, empregando a diligência recomendável para conseguir resultado satisfatório.

1 JUSTIFICATIVA

A auditoria é uma das áreas de maior relevância dentro da ciência da contabilidade, tendo um papel de grande importância dentro de uma empresa, cujo objetivo é o exame do controle interno e das demonstrações financeiras e patrimoniais da empresa para verificar se estas foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Normalmente, os estoques requerem muita atenção do auditor, dado que constituem importante item do ativo circulante para as empresas industriais, pois consistem em mercadorias com existência física comprovada e que se destinam à venda ou aplicação no processo de produção de outros produtos para venda no curso normal dos negócios. A distorção na valorização deste item, a subtração de itens e a permanência de itens obsoletos no estoque geram sub ou superavaliação deste, levando a distorções nos resultados financeiros, a uma visão irreal da saúde da empresa e conseqüentemente a tomadas de decisões menos precisas.

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficiência operacional.

O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria.

O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral:

Desenvolver um estudo dos procedimentos de auditoria interna nos estoques para empresa do setor moveleiro.

1.2.2 Objetivos Específicos:

Conhecer os procedimentos de controle internos ligados direta e indiretamente com o controle de estoques da empresa.

Verificar a viabilidade e a necessidade de implantação de um departamento de auditoria interna na empresa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Conceito e Definição de Contabilidade

O conceito de contabilidade segundo ATTIE (1983, pg. 25).

“Contabilidade é a ciência destinada a estudar e controlar o patrimônio (seu objeto de estudo) das entidades, observando seus aspectos quantitativo e qualitativo e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período”.

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informações e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à Entidade objeto de contabilização.

Compreende por sistema de informação um conjunto articulado de dados técnicos de acumulação, ajuste e editagens de relatórios que permite:

Tratar as informações de natureza, repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo.

Dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidade específicas, em oportunidades definidas ou não.

2.2 Métodos de Avaliação dos Estoques

- a) Custo Médio de fabricação ou aquisição: neste critério, o valor médio de cada unidade em estoques se altera pelas compras de outras unidades por um preço diferente.
- b) PEPS/FIFO: À medida que ocorrem as vendas ou o consumo, vai se dando baixa, a partir das primeiras compras, o que equivale ao seguinte

raciocínio: vendem-se ou consomem-se antes as primeiras mercadorias compradas.

- c) UEPS/LIFO: Esse critério representa exatamente o oposto do sistema anterior, dando-se baixas nas vendas pelo custo da última mercadoria que entrou. (IUDÍCIBUS, 1995).

2.3 Avaliação de Estoques – Princípio Contábil Geral

O art. 183, inciso II da Lei nº 6.404/76 define que os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos de comércio da companhia serão avaliados pelo custo de produção ou aquisição deduzido da provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando esta for inferior.

Valor de mercado de matérias-primas e bens do almoxarifado é o preço pelo qual esses bens possam ser repostos, mediante compra no mercado.

Valor de mercado dos produtos acabados e mercadorias destinadas a vendas, é o preço de venda líquido dos impostos, ou seja, deduzido das despesas de vendas e a margem de lucro. (Preço de Realização). Em outras palavras, se o valor de mercado de um produto estiver abaixo do seu preço de venda, fatalmente ocorrerá um prejuízo que deverá ser reconhecido contabilmente, de imediato. Convenção do Conservadorismo – Não antecipar receitas e/ou lucros e registrar todas as perdas e/ou prejuízos conhecidos. (IUDÍCIBUS, 1995).

2.4 Conceito de Auditoria

Conforme ATTIE, (2000, pg. 25) o conceito de auditoria é:

“A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

De acordo com SÁ (1980, pg. 20).

“Auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre situações patrimoniais e aquelas dos resultados, quer formadas, quer em processo de formação”.

2.5 Objetivo da Auditoria

A Auditoria é fundamentalmente crítica. Quando o auditor começa seu trabalho de verificação, a maior parte da tarefa do contador terá sido completada. Ao auditor cabe a tarefa de opinar se as demonstrações contábeis, já preparadas pelo departamento de contabilidade, ou a serem preparadas com os saldos do razão, representam ou não, os resultados das operações da empresa. A fim de fazê-lo, ele começa com o produto do trabalho do contador - as demonstrações contábeis, que ele então revisa, para opinar sobre sua exatidão e fidelidade. Isto pode exigir um trabalho retroativo, através das contas e dos registros nos livros, até documentos originais das transações; pode também, exigir que se vá além dos registros contábeis, até outras provas sobre a fidelidade das demonstrações contábeis.

Em geral a auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiança. A auditoria é um esforço para verificar se as demonstrações contábeis realmente refletem, ou não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo examinada. (ATTIE, Ed. 1983).

2.6 Objetivo da Auditoria Interna

O objetivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções fornecendo-lhes análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

Para atingir esse objetivo, o auditor interno, entre outras, executa as seguintes funções:

- a) Revisa e avalia a eficiência, a adequação e aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais.
- b) Verifica se estão sendo cumpridos, e corretamente, as políticas, procedimentos e planos estabelecidos.
- c) Examina o grau de confiabilidade das informações contábeis e outras obtidas dentro da organização.
- d) Avalia a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

Pela simples observação dos objetivos e funções da auditoria interna mencionada, verifica-se o importante papel por ela desempenhado em termos do exame, fortalecimento e constante melhoria do controle interno. (ATTIE, Ed.1983).

2.7 Princípios de Controles Internos Consagrados em Auditoria

A definição mais conhecida e respeitada sobre controle interno é a fornecida pelo AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), que diz: “Controle interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão”.

Esses controles podem ser classificados em dois tipos:

- Contábeis;
- Administrativos.

Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seus registros ou das relativas à custódia dos ativos.

O objetivo desses controles é permitir que:

- a) As transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração.
- b) As transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações financeiras e a manutenção do controle contábil sobre os ativos;
- c) Acesso aos ativos seja permitido apenas com autorização da administração; e.
- d) Os ativos registrados contabilmente sejam comparados com os ativos físicos em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas em relação a qualquer diferença detectada.

Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo. Essa eficiência é, também, fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria.

Objetivos primordiais dos controles internos são:

- Fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração;
- Evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Esses objetivos aplicam-se aos controles instituídos no sistema contábil e financeiro. Se instituídos em outras áreas, como a administrativa, ou de produção, ou de expedição etc., outros objetivos serão identificados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa.

Ao avaliar os controles internos, o auditor terá em mente esses objetivos básicos e, usando seus conhecimentos, sua experiência, sua acuidade, verificará até que ponto eles permitem atingi-los. Os controles absolutamente infalíveis não existem, ainda não foram criados; entretanto, qualquer deficiência deve ser atribuída mais à natureza humana do que à concepção do funcionamento desses controles.

Logo, a aplicação dos procedimentos de auditoria, em todas as áreas, é indispensável. A extensão e profundidade desses procedimentos é que podem ser maiores, ou menores, conforme seja o grau de confiança que o auditor possa depositar na eficiência dos controles internos. (ATTIE, Ed. 1983).

2.8 Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficiência operacional.

O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria.

O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho. Existem vários controles que são considerados fundamentais para a eficiência operacional dos estoques, podemos destacar os seguintes:

1. Controle contábil independente do controle físico;
2. Proteção adequada dos estoques;
3. Limitação do acesso ao almoxarifado;
4. Contagens físicas periódicas, com supervisão independente;
5. Segregação das funções de compra e de guarda dos estoques;
6. Verificação periódica da concordância entre os registros auxiliares e a conta de controle no razão;
7. Armazenamento adequado e facilidade de manejo para evitar avarias, deterioração e desvios;
8. Setor de recepção deve aceitar materiais somente após contagem

apropriada, inspeção de qualidade e comparação com a cópia da ordem de compra aprovada;

9. Entrega de materiais mediante requisição autorizada para fins de produção ou expedição;
 10. Cobertura de seguros sobre os estoques no tocante a roubo e incêndio.
- (COLELLA, Ed.1979).

2.9 Auditoria de Estoques

A auditoria dos estoques tem a finalidade de:

- Determinar sua existência, que poderá estar na companhia, em custódia com terceiros em trânsito;
- Determinar se é pertencente à companhia;
- Determinar se foram aplicados os princípios de contabilidade geralmente aceitos, em bases uniformes;
- Determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia; e.
- Determinar se estão corretamente classificados nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

2.10 Programa de Auditoria

O programa de auditoria é o plano de ação voltado para orientar e controlar a execução dos exames de auditoria. As vantagens fornecidas pelo programa de auditoria são:

- estabelecer a forma adequada de realização dos trabalhos;
- as considerações feitas pelo auditor para determinação de seu trabalho;
- controlar o tempo despendido na realização do trabalho;

- a seqüência lógica de realização do trabalho e;
- evidência dos trabalhos e quaisquer modificações ocorridas em relação ao original.

Para elaboração adequada de um programa de auditoria deve-se sempre levar em consideração:

- definição dos objetivos da área ou tarefa a auditoria;
- avaliação do controle interno como base para extensão e profundidade do trabalho a ser realizado;
- avaliação da relevância ou relatividade; a.
- definição dos procedimentos de auditoria e momento de sua aplicação.

2.11 Procedimentos da Auditoria Interna

Os procedimentos de auditoria interna são os exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.

Os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da Entidade.

Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da Entidade. As informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de evidências, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e recomendações.

O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais.

Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que

cada caso requer, até a obtenção de provas materiais e persuasivas que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo. A atitude no recolhimento e a avaliação das provas necessitam ser independente e impessoal e o auditor deve agir com critério de forma ilibada e inquestionável. (ATTIE, Ed.1998).

2.12 Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado.

2.13 Fraude e Erro

O termo fraude aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

O termo erro aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

O auditor interno deve assessorar a administração no trabalho de prevenção de erros e fraudes, obrigando-se a informá-la, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

2.14 Planejamento da Auditoria Interna

O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames

preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração.

O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos da Entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados;
- c) a existência de Entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos exames da auditoria interna;
- d) o uso do trabalho de especialistas e outros auditores;
- e) os ciclos operacionais da Entidade relacionados com volume de transações e operações;
- f) o conhecimento das atividades operacionais da Entidade, como suporte para a análise eficaz dos procedimentos e sistemas de Contabilidade de Custos que estão sendo aplicados para acompanhar e controlar o uso e o consumo de recursos, visando verificar a existência de desvios em relação às rotinas preestabelecidas;
- g) o conhecimento da execução orçamentária, tanto operacional como de investimentos, no sentido de verificar a exatidão de apropriação dos valores, se os desvios estão sendo controlados e se as conseqüentes ações corretivas estão sendo aplicadas.

O auditor interno deve documentar seu planejamento e preparar, por escrito, o programa de trabalho, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão. Os programas de trabalho, estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, devem ser revisados e/ou atualizados quando necessário.

2.15 Aplicação dos Procedimentos de Auditoria Interna

O auditor interno deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho.

O processo de avaliação das informações contábeis compreende:

a) a obtenção de informações sobre todos os assuntos relacionados com os objetivos e alcance da auditoria interna. As informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria interna:

1. a informação suficiente é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;

2. a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável através do uso apropriado das técnicas de auditoria interna;

3. a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e recomendações da auditoria interna;

4. a informação útil é a que auxilia a Entidade a atingir suas metas;

b) a aplicação dos procedimentos de auditoria interna, incluindo os testes e técnicas de amostragem, e, onde praticável, deve ser definida antecipadamente e ampliada ou alterada se as circunstâncias assim o exigirem.

O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da auditoria interna está sendo atingido. O auditor interno deve adotar procedimentos adequados para assegurar-se que todas as contingências ativas e passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e contribuições em disputa, foram identificadas e são do conhecimento da administração da Entidade. O auditor interno deve examinar a observância das legislações tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento de normas reguladoras a que estiver sujeita a Entidade.

2.16 Documentação da Auditoria Interna

O auditor interno deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados, que evidenciem ter sido a auditoria interna executada de acordo com as normas aplicáveis.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas. Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional. Ao se utilizar análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos, o auditor interno deve certificar-se de sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

2.17 Amostragem Estatística

Ao determinar a extensão de um teste de auditoria interna ou método de seleção dos itens a serem testados, o auditor interno pode empregar técnicas de amostragem estatística.

2.18 Processamento Eletrônico de Dados – PED

O auditor interno deve dispor de conhecimento suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento da Entidade, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho. O uso de técnicas de auditoria interna que demande o emprego de recursos de PED requer que o auditor interno as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

2.19 Relatório do Auditor Interno

O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

Deve ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar claramente os resultados dos trabalhos realizados.

É confidencial e deve ser apresentado ao superior imediato ou pessoa autorizada que o tenha solicitado.

Deve, no seu relatório, destacar, quando for o caso, as áreas não examinadas, informando os motivos pelos quais não as contemplou.

2.20 Execução dos Trabalhos

O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização do trabalho e na exposição das conclusões. A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.

A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento requerido nas circunstâncias.

2.21 Relacionamento com Profissionais de Outras Áreas

O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

2.22 Sigilo

O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua. O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

2.23 Cooperação com o Auditor Independente

O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração de Entidade em que atua, e, no âmbito de planejamento conjunto de trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópia, quando este entender necessário.

2.24 Sistema De Inventário Na Área De Estoques

Os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. A sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício. Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação dessas companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente de avaliação.

2.25 Conteúdo E Plano De Contas

2.25.1 Conceito e Classificação

Os estoques são bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades. O problema da avaliação ou atribuição de custos aos estoques é muito extenso e

complexo. O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, deve ser o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos.

Dessa forma, na determinação de se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas, sim, o direito de sua propriedade. Assim, normalmente, os estoques estão representados por:

- a) Itens que existem fisicamente em estoques, excluindo-se os que estão fisicamente na empresa, mas que são de propriedade de terceiros, seja por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou armazenagem por qualquer outro motivo.
- b) Itens adquiridos pela empresa, mas que estão em trânsito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sob condições de F.O.B., ponto de embarque (fábrica ou depósito do vendedor).
- c) Itens da empresa que foram remetidos para terceiros em consignação, normalmente em poder de prováveis fregueses ou outros, para aprovação e possível venda posterior, mas cujos direitos de propriedade permanecem com a sociedade.
- d) Itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque etc.

2.25.2 Elenco Sugerido De Contas

Na Lei das S.A., ao referir-se aos estoques, menciona-os como "os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens do almoxarifado". Para empresas comerciais os estoques seriam tão-somente os produtos do comércio adquiridos para revenda e eventualmente uma conta de almoxarifado. Já para empresas industriais há necessidade de diversas contas.

O Modelo de Plano de Contas apresenta o subgrupo de ESTOQUES no

Ativo Circulante, classificados após o subgrupo Disponível, Clientes, Outros Créditos e Investimentos Temporários, seguindo o conceito de liquidez, seqüência essa que assim, considerando o conteúdo normal dos estoques em empresas industriais, o subgrupo é apresentado pelas seguintes contas, também dispostas por ordem de liquidez:

ESTOQUES

Produtos acabados

Mercadorias para revenda

Produtos em elaboração

Matérias-primas

Matérias de acondicionamento e embalagem

Materiais auxiliares

Manutenção e suprimentos gerais

Importações em andamento

Almoxarifado

Adiantamentos a fornecedores

Provisão para redução ao valor de mercado (conta credora)

Provisão para perdas em estoques (conta credora)

O Plano de Contas prevê o subgrupo Estoques somente no Ativo Circulante, mesmo porque, como Circulante, se considera na atual lei o período de um ano, normalmente. Todavia, poderá haver casos de empresas que tenham estoques cuja realização ultrapasse o exercício seguinte; neste caso, no Balanço deve haver a reclassificação dos estoques para o Realizável a Longo Prazo em conta à parte não prevista no Plano de Contas. Logicamente, isso não deve ser feito com pequenos itens morosos ou comprados em excesso às necessidades correntes que sejam de pequeno valor. Todavia, quando tiverem alguma significância, isso deve ser feito. Pode ocorrer, por exemplo, para garantia de sua produção futura, faça uma estocagem bem elevada de determinadas matérias-primas vitais à sua produção, ou fazê-la por outros

motivos. Nesse caso a parcela de tais estoques, para consumo ao longo prazo (superior ao exercício seguinte), deve ser reclassificada para o Realizável a Longo Prazo. É importante salientar que a intenção da empresa é vital nessa classificação.

As contas de estoques, como relacionadas, incluem:

- a) **PRODUTOS ACABADOS:** Deve representar aqueles já terminados e oriundos da própria produção da empresa e disponíveis para venda, estando estocados na fábrica, ou em depósitos, ou em filiais, ou ainda com terceiros em consignação. A prática usual é manter subcontas por local (fábrica, filial 1, filial 2 etc.) para facilitar confrontos com controles quantitativos, ajustes etc. Recebe os débitos pela transferência da conta Produtos em Elaboração e os créditos pelas vendas ou transferências das subcontas da fábrica para as filiais etc.
- b) **MERCADORIAS PARA REVENDA:** Engloba todos os produtos adquiridos de terceiros para revenda, e que não sofrem nenhum processo de transformação na empresa.
- c) **PRODUTOS EM ELABORAÇÃO:** Representa a totalidade das matérias-primas já requisitadas que estão em processo de transformação e todas as cargas de custos diretos e indiretos relativos à produção não concluída na data do balanço. Pelo término dos produtos, seus custos são transferidos para Produtos Acabados, sendo que recebe os débitos oriundos das cargas de apropriação dos custos de produção. O Modelo de Plano de Contas apresenta o grupo Custos de Produção para fins de custeio e Contabilidade de Custos.
- d) **MATÉRIAS-PRIMA:** Abriga todas as matérias-primas, ou seja, os materiais mais importantes e essenciais e que sofrem transformações no processo produtivo. Sua composição e natureza são extremamente diversificadas e depende de cada tipo de indústria. É característica desta conta, normalmente, representar um valor significativo em relação ao

total dos custos de produção.

- e) **MATERIAIS DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM:** Refere-se a todos os itens de estoque que se destinam à embalagem do produto ou ao seu acondicionamento para remessa. Conforme o tipo de indústria, particularmente naquelas em que a embalagem é parte integrante do produto, esses itens do estoque são, às vezes, classificados impropriamente na conta de Matérias-primas.
- f) **MATERIAIS AUXILIARES:** Engloba os estoques de materiais, de menor importância, utilizados no processo industrial. Tais itens podem ser apropriados diretamente ou não ao produto, sendo caracterizados por não terem uma representação significativa no valor global do custo de produção e pela dificuldade de ser identificados fisicamente no produto.
- g) **MANUTENÇÃO E SUPRIMENTOS GERAIS:** Nessa conta são classificados os estoques de manutenção de máquinas, equipamentos, edifícios etc. para uso em concertos, em manutenção, lubrificação, pintura etc.
- h) **IMPORTAÇÕES EM ANDAMENTO:** Engloba os custos já incorridos relativos a importações em andamento e as próprias mercadorias em trânsito, quando a condição de compra é feita F.O.B., no ponto de embarque, pelo exportador.
- i) **ALMOXARIFADO:** A conta de Almojarifado varia muito de uma empresa para outra, em função das suas peculiaridades e necessidades. Todavia, engloba todos os itens de estoques de consumo geral, podendo incluir produtos de alimentação do pessoal, materiais de escritório, peças em geral e uma variedade de itens. Muitas empresas por questão de controle adotam a prática de, para fins contábeis, já lançar tais estoques como despesas no momento da compra, somente mantendo controle quantitativo, pois muitas vezes representam uma quantidade muito

grande de itens, mas de pequeno valor total, não afetando os resultados. Esse método pode ser aplicado a outras contas para os itens de pequeno valor. Contabilmente não é a prática mais correta pelo Princípio da Competência, mas é aceitável pela convenção da Materialidade, quando usada adequadamente.

- j) **ADIANTAMENTO A FORNECEDORES:** Abriga os adiantamentos efetuados pela empresa a fornecedores, vinculados a compras específicas de materiais que serão incorporados aos estoques quando de seu efetivo recebimento. Quando efetuamos um adiantamento a um fornecedor de matéria-prima, devemos registrá-lo nesta conta; a baixa é contabilizada quando do efetivo recebimento, registrando-se o custo total na conta matérias-primas e o eventual saldo a pagar é registrado em Fornecedores (Passivo Circulante).
- l) **PROVISÃO PARA REDUÇÃO AO VALOR DE MERCADO:** Essa conta credora, que deve ser classificada como redução do grupo de Estoques, destina-se a registrar o valor dos itens de estoque, que estiverem a um custo superior ao valor de mercado.
- m) **PROVISÃO PARA PERDAS EM ESTOQUES:** Essa conta destina-se a registrar as perdas conhecidas em estoques e calculadas por estimativa, relativas a estoques morosos ou obsoletos e, mesmo, para dar cobertura a diferenças físicas, quando tais perdas não puderem ser baixadas das próprias contas, pelo fato de não estarem identificados os itens específicos e por construírem estimativas. Tal provisão não é dedutível para fins fiscais.

2.26 Inventário

2.26.1 Natureza dos inventários

O termo inventário é usado para designar o estoque disponível para a venda no curso normal da empresa, bem como os artigos que serão utilizados na produção de mercadorias a serem vendidas. A venda da mercadoria acima do custo é a principal fonte de renda da empresa comercial ou fabril. Os inventários representam um dos mais ativos elementos nas operações comerciais, sendo continuamente adquiridos, transformados e revendidos. Os registros de inventário controlam o estoque em constante movimento. São necessários os registros para os custos de inventário, para a avaliação periódica dos resultados das operações e a determinação da situação financeira da empresa.

O inventário constitui peça fundamental no levantamento do balanço, compreendendo a conferência física das existências e sua avaliação em moeda, constituindo peça importante do Balanço. O Inventário sempre foi o apoio dos balanços. Por isso, não basta que as legislações estabelecessem a obrigatoriedade do levantamento dos balanços. Tiveram elas que ir mais adiante, prescrevendo leis para o levantamento dos inventários, para que se tivessem balanços fidedignos. Não bastou também que a lei fixasse normas para o levantamento quantitativo e qualitativo dos valores a inventariar. Era preciso ir mais longe: prescrever normas quanto à avaliação, sabendo que desta resulta o bom ou mau balanço. Foi o que fizeram as legislações modernas. O que predomina é a teoria do menor preço, que, aliás, constitui uma vantagem dada às empresas, para fins fiscais, quando se trata de mercadorias que não tem cotação em bolsa.

De fato, referindo-se a nossa legislação ao preço de venda ou de custo, o que for mais baixo, deixa a nossa legislação um pouco a critério das empresas, avaliar como quiser e por quanto quiser, pois, não havendo cotação oficial de venda, e podendo ser adotado este critério, também dentro deles podem ser analisados os

preços de venda de comprador e vendedor, o que em muitos casos fornece margem muito favorável a uma apresentação de resultado conveniente. Adotado um critério de avaliação, este não é em nosso direito, vinculativo, o que quer dizer que nos anos posteriores a empresa pode mudar de critério.

2.26.2 Constituição dos inventários

O Inventário de mercadorias de uma empresa comercial consiste de mercadorias adquiridas para a revenda. Na empresa fabril, é constituídas de matéria-prima, mercadorias em processamento e produtos (mercadorias fabricadas). A matéria-prima refere-se aos artigos usados no processo da produção.

Certas matérias-primas, conquanto necessárias no processo produtivo, não podem ser identificadas com um produto particular no curso da fabricação. Exemplo: óleos, graxas e combustíveis. São relacionadas separadamente como material de fábrica; dado, porém, o seu consumo no processo fabril, são tidas como parte dos inventários da Companhia. A matéria-prima diretamente empregada na produção de certas mercadorias é denominada "matéria direta"; o material de fábrica é chamado "matéria indireta". Mercadorias em processamento são os artigos ainda não prontos, no processo de produção.

Mercadorias em processamento abrangem três elementos:

- 1) mão-de-obra
- 2) Despesas de fábrica ou carga
- 3) Matéria-prima.

Mão-de-obra, algumas vezes chamado trabalho produtivo, é o trabalho que pode ser identificado com o produto. Despesa de fábrica é todo o custo fabril que não a matéria-prima e a mão-de-obra. Inclui material de fábrica e o trabalho que não possa ser identificado com o produto. Inclui, também, o custo da depreciação, concertos, impostos e seguros, bem como uma parte razoável do custo da administração e outros custos que não os relacionados exclusivamente com as

funções de venda.

Mercadorias prontas são os produtos completos de uma empresa. O custo do produto abrange, também, matéria-prima, mão-de-obra e despesas de fábrica. Os produtos comprados para serem usados na produção são classificados como matéria-prima; os que se destinam a vendas são classificados como mercadorias prontas.

2.26.2.1 Sistemas de inventário

2.26.2.1.1 Métodos de inventariar

2.26.2.1.2 Sistema de inventário periódico

Neste tipo de sistema, a administração especifica um intervalo fixo de tempo, para que se faça a revisão da posição do estoque. Em cada revisão, uma ordem de suprimento é colocada. O tamanho dessa ordem variará de uma revisão para a seguinte, dependendo das flutuações da demanda.

A característica marcante dos sistemas periódicos de controle de estoque é a de que as revisões da posição do estoque são conduzidas somente a intervalos de tempo regulares, tais como uma vez por dia ou uma vez por semana. A análise, em cada revisão, deverá desenvolver respostas adequadas a duas questões fundamentais.

A decisão-chave de projeto para o caso de sistemas periódicos é a determinação do período mais adequado entre revisões. Uma vez identificados os fatores de custo relevantes, as alternativas viáveis poderão ser analisadas. O período ótimo é considerado como sendo aquele intervalo de tempo que resulta no mínimo custo variável total, ao longo de certo período de planejamento.

Uma vez decidido o intervalo de revisão, o máximo número de ordens de rotina para determinado item durante um período de planejamento é fixado. Por exemplo, a decisão de se rever à posição do estoque uma vez por semana daria como resultado a colocação de 52 ordens de suprimento depende das regras de suprimento específicas empregadas. O revisor poderia, por exemplo, desejar retardar a

encomenda de um item, até que o tamanho do lote representasse uma quantidade econômica de fabricação ou de embarque. Neste caso, ele poderia não colocar uma ordem rotineira a casa revisão. Se forem necessárias ordens de emergência entre revisões, as ordens reais poderão exceder o número planejado. A discussão, aqui, será limitada àquela classe de sistemas periódicos, nos quais:

- 1) Uma ordem de suprimento rotineira deve ser colocada a cada revisão e
- 2) Ordens de emergência, entre as revisões, não são permitidas.

O Sistema periódico permite ao tomador de decisão, boas previsões do consumo do item. Já que os dados contínuos facilitarão a ilustração dos conceitos a serem demonstrados, todas as previsões serão dadas sob a forma de uma distribuição normal.

Os sistemas periódicos podem ser projetados para atingir dado nível de serviço, ou, se não conhecidos os custos de não atendimento, a fornecer um ótimo nível de serviço, baseado no tratamento explícito dos custos de não atendimento.

2.26.2.1.3 Sistema de inventário permanente

Numa empresa industrial, mantêm-se, geralmente, no almoxarifado ou em outros locais, registros indicando para cada item de matéria - prima, as quantidades existentes no início do período, os recebimentos, as retiradas e o saldo no encerramento do período. Estes registros são chamados inventários permanentes. Além das quantidades, os registros de inventários permanentes podem incluir os custos dos itens de matérias - primas. Neste caso, eles são freqüentemente designados como inventários contábeis. Os inventários contábeis constituem um Razão Auxiliar, já que o conjunto dos custos dos itens individuais de matéria-prima se iguala ao saldo que aparece na conta de Controle de Matérias - Primas, no Razão Geral.

Os registros permanentes de estoques são um importante instrumento de controle. Eles fornecem informações que permitem ao departamento de compras colocar os pedidos de uma maneira destinada a minimizar o investimento em estoque

e, contudo, evitar a perda de descontos potenciais e a ocorrência de estrangulamentos da produção devidos à faltas de matérias. Contêm eles, igualmente, dados que são úteis no planeamento e programação da produção. Quando existe um sistema de inventário permanente, podem ser feitos levantamentos físicos de determinadas matérias - primas, através de todo o ano, em processo de rodízio. Se aparecerem discrepâncias significativas entre a contagem física e o registro de inventário permanente, este pode ser verificado com a documentação comprovante, em busca de possíveis erros, ou se pode procurar alguma outra explicação plausível, por exemplo, furto. Conhece-se a quantidade de mercadorias disponível ou mediante o inventário analítico ou pela manutenção de um livro de inventário permanente.

- Inventário analítico envolve contagem, medida e peso das mercadorias.
- Inventário permanente requer o registro corrente do movimento das mercadorias.

Onde se adota o inventário permanente, o livro próprio contém contas para cada espécie de mercadoria. O aumento no inventário é registrado por meio de débitos e decréscimo por meio de créditos; o saldo resultante é o que há disponível. Os registros do inventário permanente podem ser feitos só pelas quantidades ou pelas quantidades e respectivos custos.

Nas empresas que adotam o sistema de inventário permanente, é aconselhável fazer a contagem das unidades existentes, ao menos uma vez ao ano; se possível, com intervalo menor. A frequência de tais inventários depende do movimento das mercadorias. Frequentemente se adota o plano de controle contínuo do inventário sobre a base rotativa. As variações entre o inventário permanente e o analítico, decorrentes de erros, avarias, perdas, roubos ou outras causas, determinam a reconciliação, de modo que os registros igualem à contagem. Debita-se a conta de ajustamento de inventário e credita-se o inventário permanente quando:

Apurado na contagem for inferior ao que registra no livro no caso contrário em que a contagem supera o que registra no livro credita-se a conta de ajustamento de

inventário e debita-se o inventário atual. O saldo da conta ajustamento de inventário é encerrado, juntamente com as contas de lucros e perdas, no fim do exercício.

Como regra geral, o inventário de mercadorias a ser registrado nos Sumários deve abranger todas as mercadorias das quais se tem o título de posse. A "transferência de título" é uma expressão legal para designar o ponto em que muda a propriedade. Quando as mercadorias são compradas livres e desembaraçadas de qualquer despesa até o ponto de embarque (F.O.B.) o título passa para o comprador com a carga de mercadorias no ponto de embarque. Tais mercadorias devem ser incluídas na seção do Inventário como "Mercadorias em Trânsito", mesmo quando na data do Balanço não se tem a posse física das mesmas. Deve-se ter cuidado para que a correspondente conta a pagar apareça no Balanço. Quando as condições de compra são livres e desembaraçadas de qualquer despesa até o ponto de destino, só se incluem as mercadorias no Balanço quando recebidas.

As Mercadorias recebidas em consignação, cuja posse só ocorre quando a venda é feita a um freguês, devem ser excluídos do inventário. Por outro lado, se as mercadorias foram expedidas em consignação e ainda permanecem na posse dos consignatários, tais mercadorias devem ser incluídas nos inventários do consignador como Mercadorias em Consignação. As mercadorias de que se tem a propriedade, mas em mãos de terceiros, como vendedores e agências, são incluídas nos inventários finais.

O controle do material é, sem dúvida, problema de grande importância, pois diz respeito à guarda e movimentação de um dos mais importantes compromissos do patrimônio. Por essa razão muitas indústrias não deixam tal controle exclusivamente a cargo do almoxarifado, mas estabelecem um duplo fichário de estoque um com o almoxarifado, outro com a seção de custo. No primeiro serão registradas apenas as unidades de entradas e saídas, assim como os respectivos saldos, sem se cogitar do preço dos materiais. O segundo será completo, incluindo os preços unitários e totais. Esse duplo controle não dispensa, entretanto, a realização de inventários periódicos

pelos chamados inventários permanentes. Os primeiros eram realizados por ocasião dos balanços, porém as empresas de grandes movimentos, com grandes estoques de materiais, não podem interromper anualmente ou semestralmente suas atividades para realização do inventário. Daí a manutenção do inventário permanente, que é hoje medida inevitável em determinadas indústrias.

Para manutenção do inventário permanente a indústria manterá um ou mais elementos encarregados deste trabalho, aos quais caberá contar, sucessivamente, durante todo o ano, cada um dos materiais existentes em estoque. À medida que a contagem é procedida, são feitos os ajustes, não só na ficha de estoques, quanto na Contabilidade e, em cada caso de variação. Através do formulário do inventário permanente, vemos como se processa essa prática. Cada item inventariado é conferido com o saldo acusado na ficha de estoque e anotam-se as diferenças. Se estas forem razoáveis, podendo ser consideradas variações normais em face da movimentação do material, anotamos o valor da diferença para efeito de registro contábil. Algumas são para mais e outras para menos. A contabilidade registrará apenas o saldo das diferenças, a débito ou a crédito do estoque, conforme o caso, debitando a conta de Insubistência Ativa ou creditando a de Superveniência Ativa, conforme seja a variação para mais ou para menos. Esse acerto mensal das diferenças de estoque simplificada consideravelmente o trabalho de fim de exercício, pois na época do balanço teremos o estoque físico conciliado com os valores contábeis.

Deve-se analisar o critério que será adotado para se apurar os registros dos materiais (matérias-primas, produtos, mercadorias, etc.), bem como, as quantidades existentes no início do período, os recebimentos, as retiradas e o saldo de encerramento do período. É através do método adotado que a administração poderá ter uma boa previsão do consumo de itens e a organização de seu próprio estoque (COLELLA, Ed., 1979).

3 DESENVOLVIMENTO

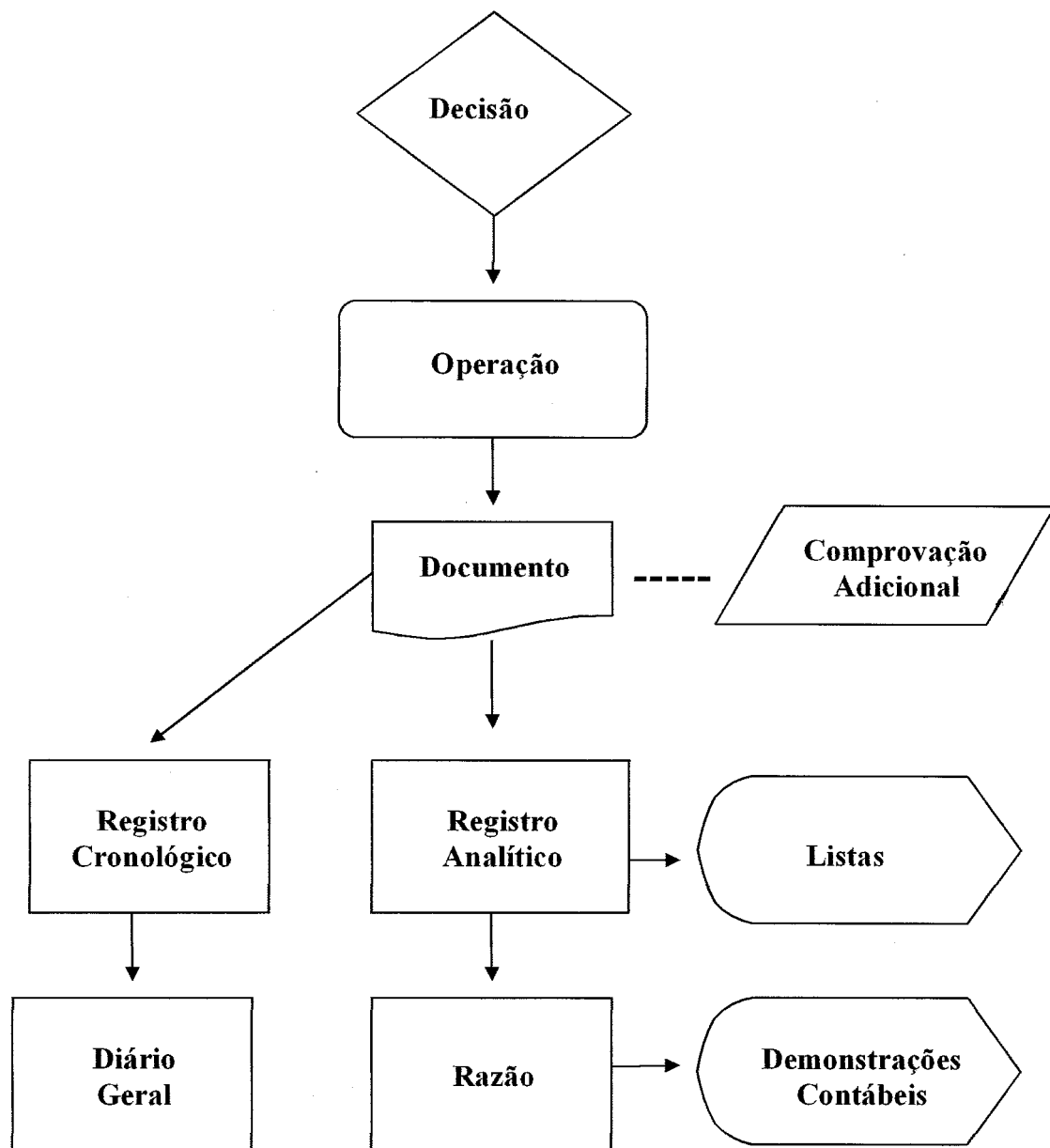
A arrumação dos estoques deve ser objeto de observação cuidadosa, para evitar fraudes. Podem existir embalagens vazias que estão sendo contadas como se estivessem completas e outras encenações semelhantes. Para estes casos, além de ter verificado se a preparação do inventário for correta, o auditor fará observações nos setores mais vulneráveis. Quando tiver motivos para suspeita deverá pedir que determinadas embalagens sejam abertas para verificações. Quando for adotado o sistema de colocar etiquetas nos lotes de materiais que estão sendo inventariados, ao auditor caberá verificar se todos os lotes foram convenientemente etiquetados e, posteriormente, se todas as etiquetas foram transcritas nas folhas de inventário. Antes disso, ele deverá assegurar-se de que as etiquetas estão corretamente identificadas, seriadas e numeradas de forma que impossibilitem o extravio de qualquer uma delas. Trabalho importante é acompanhar as etiquetas até às folhas do inventário, pois a emissão ou repetição de algumas etiquetas pode significar relevante distorção nos resultados do inventário. Deve o auditor, ainda, prestar atenção à correta identificação dos materiais inventariados, isto é, observar se a denominação constante das folhas de inventário é aquela pela qual os materiais são faturados e registrados.

Pode haver caso em que os materiais são conhecidos sob mais de uma denominação, o que pode gerar confusão e dúvidas no momento de se fazer sua avaliação. Antes de iniciar o trabalho, o auditor deve proceder ao "corte". Isto consiste em verificar os controles sobre os estoques que vão ser inventariados, anotando as últimas entradas e saídas. Eventualmente, serão examinadas as notas fiscais correspondentes. O processo tem por finalidade assegurar-se de que a movimentação de última hora dos estoques não afetará a integridade do inventário.

3.1 O processamento e a Evidência da Avaliação dos Controles

Para atingir os seus objetivos, as empresas agrupam e organiza, de forma lógica, uma série de funções (procedimentos) necessárias para a realização de tarefas. Este agrupamento resulta no estabelecimento de uma série de rotinas que são conhecidas por sistemas. Cada trabalho que compõe o conjunto de atividades necessárias à operação da empresa como um todo é desenvolvido através de um sistema específico. Para fiscalizar o correto cumprimento das rotinas, é definido outros sistemas que têm como objetivo controlar o correto funcionamento de um sistema operacional qualquer. Esse sistema é denominado sistema de controle interno. Assim, ao serem desenvolvidos sistemas ou rotinas destinadas a atingir objetivos, são superpostos a esses sistemas controles internos voltados para verificação de seu cumprimento.

Exemplo de processo básico de controle.



(Fonte: COLELLA, 1979)

A avaliação desses controles internos é de suma importância para a auditoria. Como avaliar esses controles é o que veremos a partir de agora. A avaliação de controles se processa pelo levantamento dos sistemas da empresa, que pode ser evidenciado de quatro formas diferentes:

- Questionários narrativos;
- Questionários “sim/não”;
- Fluxogramas;
- Descrição propriamente dita.

3.2 Questionários Narrativos

Os questionários narrativos são compostos de uma série de questões que, em conjunto com as respostas apropriadas, descrevem os aspectos significativos de um sistema de controle manual e/ou de computador. As questões são redigidas nos seguintes termos: “Como são processadas as transações?”, “Quem executa a função?”, “Que controles existem?” E “Com que frequência se faz isso?”. A sequência das questões permite documentar o sistema de forma lógica e organizada.

O questionário narrativo traz algumas vantagens:

- As questões são redigidas de modo a ensejar uma resposta descritiva dos procedimentos existentes e não uma série de “sim” ou “não” que não descrevem, necessariamente, esses procedimentos;
- As respostas documentadas fornecem uma descrição do sistema em forma narrativa;
- Essa descrição resultante é organizada em torno de pontos específicos que podem ter importância durante, por exemplo, uma auditoria;
- As respostas documentadas podem ser facilmente associadas aos objetivos da auditoria;
- Em circunstâncias apropriadas, o questionário pode ser preenchido pelo pessoal da área/departamento envolvido, porque as questões não pedem avaliações subjetivas da adequação dos controles existentes.

Os questionários podem também servir como guia na redação de uma descrição do sistema de controle. Isso pode ser preferível em muitas circunstâncias e, quando empregado dessa maneira, o questionário ajudará a:

- Ordenar a narrativa em uma sequência lógica;
- Fazer constar matéria que possa ter importância;
- Evitar pormenores desnecessários.

3.3 Questionários “Sim/Não”

Ao contrário dos questionários narrativos, os questionários “sim/não” são compostos de questões que exigem apenas respostas **sim**, **não** ou **não aplicável**. As perguntas são dirigidas para controles específicos, e, via de regra, uma resposta “não” equivale a uma falha de controle interno. A sequência das questões, ao contrário dos questionários narrativos, não permite a visualização do sistema. Segue, entretanto, uma ordem lógica, a partir do sistema.

As vantagens obtidas com esse tipo de questionário são:

- As respostas “não” podem indicar falhas ou deficiências de controle interno;
- Sua utilização e seu preenchimento são relativamente fáceis, já que o julgamento envolvido é mínimo;
- Pode-se dividir o questionário entre diversos avaliadores, sem risco de perda da sequência.

Esse tipo de questionário tem como grande desvantagem a padronização de perguntas e respostas. Sua aplicação por avaliadores menos experientes e sem adequada supervisão pode deixar passos importantes do sistema da empresa sem evidência ou documentação.

3.4 Fluxogramas

A elaboração de fluxogramas, outra técnica para documentação dos sistemas de controle, tem sido usada com bons resultados. Um fluxograma corretamente elaborado, em circunstâncias apropriadas, pode ajudar a assegurar entendimento perfeito de aspectos importantes e relevantes de um sistema e de seus controles. Além disso, os fluxogramas desenvolvidos com a utilização de símbolos padronizados propiciam meios uniformes de apresentação, permitindo às pessoas familiarizadas com o significado de tais símbolos obter uma nítida compreensão do sistema. Os fluxogramas podem ser feitos com vários graus de minuciosidade, podendo-se usá-los no lugar de outras técnicas ou em combinação com estas, como por exemplo, os questionários. Assim como em outras formas de documentação, as descrições de procedimentos e controles que não contribuem para o entendimento do sistema devem ser evitadas.

É possível usar um fluxograma detalhado para mostrar total ou parcialmente um sistema de transações e muito dos procedimentos de controle correlatos. Um fluxograma detalhado mostra a origem, o processamento subsequente e a destinação de cada tipo de transação ou documento que nos interessa no sistema. Deve identificar os procedimentos de controle, conter descrições dos relatórios preparados, mostrar a segregação de tarefas e descrever as exigências de autorização e aprovação para cada transação ou documento relevante. Pode ser necessário mais de um fluxograma detalhado para documentar um sistema complexo. Dividindo-se um sistema em partes menores, distintas, reduz-se o grau de minuciosidade de um fluxograma, tornando-se, assim, mais fácil compreendê-lo. Para possibilitar ampla compreensão de um sistema, pode ser mais adequado elaborar um fluxograma resumido. Os fluxogramas resumidos, geralmente de uma página apenas, são particularmente úteis para ilustrar os aspectos mais significativos de um sistema complexo. Os fluxogramas detalhados e os resumidos são usados para diferentes finalidades. Um fluxograma detalhado é usado para documentar os procedimentos e

controles que interessam ao avaliador, ao passo que um resumo serve para apresentar um quadro geral que auxiliar na compreensão do sistema (COLELLA, 1979).

3.5 Planejamento e Supervisão

O trabalho deve ser planejado adequadamente e os assistentes devem ser supervisionados apropriadamente. Dentre as várias normas pertinentes ao planejamento destaca-se a designação antecipada do auditor que oferece muitas vantagens, tanto para o auditor como para seu cliente. A designação antecipada possibilita ao auditor o planejamento de seu trabalho, de forma que este possa ser executado eficientemente, possibilitando-lhe determinar qual a extensão do trabalho que pode ser executado antes da data do encerramento do balanço. A execução de trabalhos preliminares beneficia o cliente, pois permite que o exame seja executado de maneira mais eficiente e completado em data mais próxima à do encerramento do exercício. A execução de alguns trabalhos de auditoria durante o exercício permite, pelas mesmas razões, o estudo antecipado de problemas que afetam as demonstrações financeiras, bem como a introdução, em tempo hábil, de modificações nos procedimentos contábeis que o auditor julgue possíveis de aperfeiçoamento.

Ao se mencionar a execução dos trabalhos de auditoria em diversas épocas, deve-se entender a divisão básica de um trabalho de auditoria. As fases em que um trabalho de auditoria padrão se divide são:

- Planejamento;
- Avaliação e teste dos sistemas de controle interno;
- Análise dos saldos de balanço em data preliminar;
- Análise dos saldos de balanço na data de encerramento do exercício.

3.6 Planejamento de Auditoria

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade. O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- Conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- Os riscos de auditoria;
- A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas; e.
- Uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos.

O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programa de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão. O programa de auditoria deve ser detalhado de forma a servir como guia e meio de controle do progresso dos trabalhos. O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem (ATTIE, 1983).

3.7 Processo De Industrialização

O processo se inicia com a preparação das lâminas de madeira faqueadas com 0,6 milímetros de espessura, as quais são adquiridas em fardos ou amarras. Depois de uma classificação que visa separar as lâminas segundo padrões de cores e desenhos, as mesmas vão para a operação de destopo, onde são cortadas nos comprimentos de projeto, através de uma guilhotina pequena. Depois disto às lâminas seguem para uma guilhotina de refilo, onde serão cortadas nas larguras de projeto ou dentro de seus múltiplos.

A próxima operação é a junta das lâminas que estão em medidas múltiplas, visando obter a largura final de projeto dos painéis mais largos, operação esta executada por uma máquina que “costura” as lâminas usando um fio de nylon termo-sensível que irá derreter e sumirá na operação de prensagem à quente. Na sequência as folhas de lâmina já preparadas passam por uma revisão manual com o escopo de reforçar as juntas e corrigir eventuais pequenos defeitos e posteriormente são marcadas e numeradas a giz, para que no final do processo seja possível a escolha das peças da mesma cor e desenho das lâminas para cada móvel, o que é característica do padrão de qualidade no mercado.

Paralelamente a este processo de preparação das folhas de lâminas, já estão sendo também preparados os painéis de aglomerado, o qual é comprado em chapas com medidas padrão.

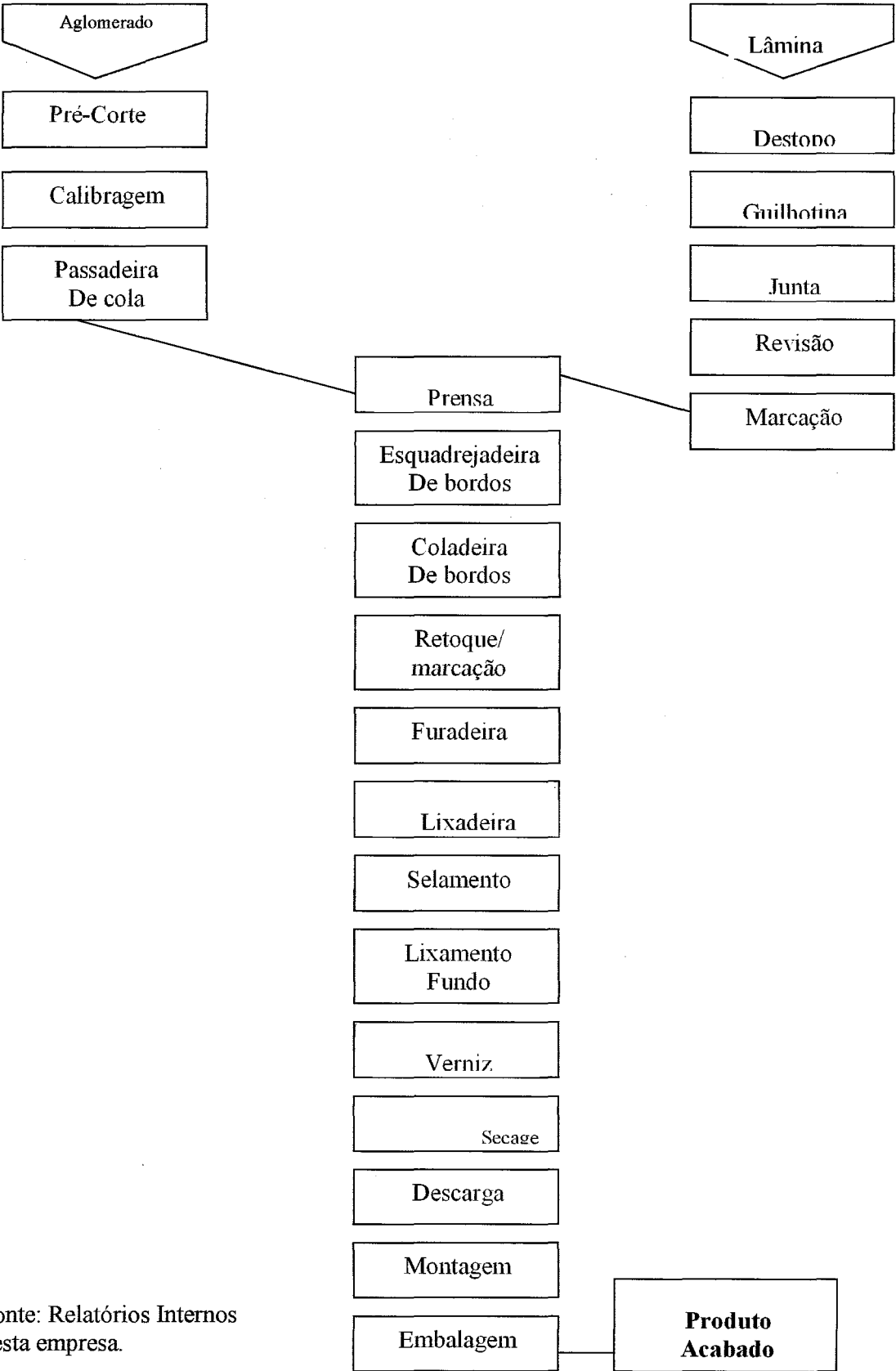
Desta forma, a primeira operação é o pré-corte das chapas, executado segundo planos de corte que constam do projeto de cada móvel. Depois do pré-corte os painéis são calibrados em uma lixadeira especial, para conseguir assim uma espessura uniforme em todas as peças do lote de folhas de lâminas são transportados para a prensa quente, onde os painéis passam por uma máquina passadeira de cola e sendo juntados com uma folha de lâmina em cada superfície vão à prensa, onde permanecem de 4 a 5 minutos para se obter as curas da cola. Após um tempo de resfriamento, os painéis já chapeados seguem para linha de esquadrejadeira e coladeira de bordos, onde na primeira máquina as peças são esquadrejadas nas

medidas definitivas exatas de projeto e na segunda máquina as suas bordas recebem uma lâmina da mesma madeira que é colada, destopada, refileada e lixada na mesma máquina.

Na sequência as peças passam pela operação de retoque, onde se executa um controle de qualidade das bordas chapeadas e uma marcação definitiva daquela numeração executada a giz nas lâminas; depois do que seguem para as furadeiras e serras circulares, onde serão executados todos os furos, canais e encaixes que tornam possível a perfeita montagem do móvel. Inicia-se então a fase de acabamento dos produtos, cuja primeira operação é o lixamento das lâminas, executado em diversas máquinas lixadeiras, de acordo com o tamanho e formato das peças. Depois do lixamento as mesmas vão passar pelo processo de pintura, executado em uma linha, cuja primeira operação é a aplicação de um fundo ou selador através de uma máquina de rolo; este selador após secar em túneis de secagem vai ser lixado com lixas de granas muito finas, que vão alisar totalmente a superfície dos painéis, preparando-as para receber então o verniz de acabamento final, aplicado com uma máquina de cortina. Depois da secagem do verniz as peças são descarregadas de seus cavaletes e seguem para a montagem, onde recebem as ferragens, acessórios, as molduras e componentes de madeira maciça, quando é o caso. Estes componentes de madeira maciça são pré-usinados em uma outra unidade especializada da empresa e vem para a unidade principal para sofrer somente as operações de furação e acabamento. O controle de qualidade é executado passo a passo, ou seja, em cada operação do processo, porém no final, antes da embalagem dos produtos, é feito o controle final através da montagem de alguns produtos retirados por amostragem de cada lote produzido.

Depois deste procedimento o móvel está pronto para ser embalado, desmontado, em caixas de papelão, as quais são cuidadosamente fechadas e alojadas no estoque de produtos acabados, onde ficam aguardando a sua expedição.

3.8 Fluxograma De Produção



Fonte: Relatórios Internos desta empresa.

4 CONCLUSÃO

O objetivo principal do estudo e avaliação dos controles internos é o de estabelecer o grau de confiança que nele possamos depositar e, em função desta confiabilidade, determinar os procedimentos de auditoria e sua extensão a serem aplicados, de modo que nos propiciam condições de expressar uma opinião sobre a conta de estoques.

As ineficiências dos controles internos por mim encontrada não foram de natureza impeditiva de expressão de uma opinião, em meu parecer, sobre os estoques, e tampouco constituíram motivos de estender os procedimentos de auditoria além dos normalmente aplicáveis.

Embora um estudo voltado essencialmente para a determinação da fidelidade dos registros e outras informações contábeis não me habilite expressar uma opinião sobre a eficiência geral dos controles internos, apresento, meu comentário e sugestões sobre os aspectos que julgo de relevante ao interesse da empresa.

A empresa não utiliza a prática de efetuar coleta de preços para aquisição de mercadorias. Desta forma, a falta deste procedimento pode levar à aquisição de mercadorias a preços nem sempre melhores, pelo que recomendo a formalização do procedimento, que deveria ser evidenciado quanto às coletas realizadas (mínimo de três) e ao fornecedor selecionado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e Aplicações** - Atlas; 3^a Ed. 2000

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e Aplicações** - Atlas; 1^a Ed. 1983

Colaboração do IBRACON e CRC (SP) - **Curso Básico de Auditoria** - Atlas; 1988

Colaboração da FIPECAFI - **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** Atlas;

COLELLA, Victor. **Controle Interno e Estoques** - Saraiva; 1^a Ed. 1979

IUDÍCIBUS, Eliseu, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**, Atlas, 3^a Ed., São Paulo, 1990